

**Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçölülük İlkesi Açısından Deęerlendirilmesi**

**Abdullah ÇAVDAR**  
Ankara Üniversitesi SBE  
acavdar52@gmail.com.tr

**Özet**

Vergi borcunun vadesinde ödenmemesi ile gündeme gelen gecikme zammı ve gecikme faizi, hukuki nitelikleri itibariyle tartışılmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu uygulama araçlarının, vergilemede ölçölülük ilkesi açısından da etkinlikleri tartışılmaktadır. Gecikme faizi ve gecikme zammı oranlarının yüksek olması halinde bir tür cezalandırma aracına dönüşebilen bu uygulamalara, vergilerin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmesi yani ilave tarhiyat anlarında, ilave tarhiyatın dava konusu edilmesi veya uzlaşmaya götürülmesi hallerinde başvurulmaktadır. Çalışmada bu durumlar ele alınacak ve konular kurgusal örneklerle desteklenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Gecikme Faizi, Gecikme Zammı, Ölçölülük İlkesi.

**Overdue Interest and Default Increment in Turkish Tax Law -Their Legal Qualifications, Differences and Evaluation In Terms Of Principle of Proportionality**

**Abstract**

If the maturities of outstanding tax debts default increment and overdue interest will be mentioned. In this case, legal qualifications of the default increment and overdue interest are discussed. And aforementioned instruments are discussed in terms of taxation principle of proportionality. If there is a high rate of default interest and default increment can be turned into a punishment tool. These instruments being referenced case of additional tax assessment and apply if the prosecution of the additional tax assessment and resort to compromise for additional assessment. This case will be discussed in this study and supported by a fictional example.

**Key Words:** Tax Law, Overdue Interest, Default Increment, Principle of Proportionality.

**GİRİŞ**

Devlet gelirleri arasında yer alan ve miktarı itibariyle en temel gelir unsuru olma özelliğini taşıyan vergi gelirlerinin, toplanarak devletin kasasına -hazineye- intikal etmesi bir takım işlemler sonucunda gerçekleşir. Vergiyi doğuran olay ile başlayan bu işlemler vergi hukuku öğretisinde vergilendirme işlemleri olarak nitelendirilir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19. maddesinde "*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" hükmüne yer verilmiştir. "Sözleşme yapılması, mülkiyet hakkının temlik ya da temellükü gibi" bir hukuki muamele ile veya "tüketim ya da üretim yapılması gibi" bir fiili muamele (Öncel vd., 2011:92) ile vergiyi doğuran olayın, şahsında gerçekleşmesine sebep olan yükümlülere ait vergi borcunun hesaplanmasını ihtiva eden vergilendirme işlemi ise tarh işlemidir. Esas olarak tarh, mükellefin beyan etmiş olduğu matraha, ilgili vergi kanunlarında belirlenmiş oranın uygulanması suretiyle, vergi borcunun miktar olarak hesaplanması işlemidir.

Matrah çeşitli yöntem ve teknikler kullanılarak belirlenmekle beraber, tarh işlemi için asıl olan mükellefin beyanı üzerine borcun belirlenmesidir (Karakoç, 2011:252). Çeşitli sebeplerin vukuu halinde vergi idaresi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarh denilen metotlar vergi matrahı ve dolayısıyla vergi borcu hesaplanmaktadır. Vergi borcunun hesaplanarak (tarh edilerek) yükümlüye tebliği suretiyle tahakkuk etmesi yani ödenecek hale gelmesi ve son olarak vergi borcunun tahsil edilmesi ile vergilendirme süreci tamamlanmış olur.

Doğal seyri bu şekilde olan vergilendirme süreci her zaman ifade edildiği gibi gerçekleşmez. Vergi borcunun, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatı sonucunda gecikme faizi; vergi borcunun zamanında ödenmemesi sonucunda ise gecikme zammı tahsil edilmektedir.

Görüldüğü gibi vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilememesi veya ödenmemesi durumunda, mükellefin borcu gecikme faizi veya gecikme zammı ilaveleriyle arttırılmaktadır. Bu uygulamaların amacı vergisini zamanında tahakkuk ettiren veya ödeyen mükelleflerin korunmasına ve böylece eşitliğin sağlanmasıdır (Bilici,2014:128).

## 1.GECİKME FAİZİ

Gecikme Faizi, mükellefin kusuru dolayısıyla ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin, tahakkuk aşamasında meydana gelen gecikmeyi telafi etmeyi ve vergi borcunu bu şekilde sonlandırmayı amaçlayan bir kurumdur (Kumrulu, 1988:239). Gecikme faizi, VUK' m.112'deki şekliyle düzenlenmeden önce, içerdiği mana itibarıyla, 21.01.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanunda yer alan, vergi mahkemesinde "...açtıkları dava sonucunda haksız çıkan mükellefler, ihtilaflı kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden... tecil faizi oranında bir faizi... ödemek mecburiyetindedirler." hükmü ile tecil faizine bir atf şeklinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunda yer alan " Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; ... geçen süreler için... gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır." hükmü ile de günümüzdeki şeklini almıştır.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, günümüzde, gecikme faizi yalnızca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda söz konusu olmaktadır. VUK' m.112' nin son hâli dikkate alındığında; 'vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi olarak ifade edilen ikmalen vergi tarhi' ve 'vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hâllerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde ifade edilen re'sen vergi tarhi' ve son olarak 'idarece yapılan tarhiyatlarda gecikme faizi söz konusu olacaktır. Bu tarhiyatların ilgili olduğu döneme ait normal vade tarihi esas alınarak; tarhiyatın dava konusu yapılmaksızın kesinleşmesi halinde tahakkuk tarihine kadar (VUK m.112/3/a), dava konusu yapılması halinde ise mahkeme kararı tebliğ edilene kadar (VUK m.112/3/b), uzlaşmaya gidilmesi halinde uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar (VUK m.112/3) geçen süreler için gecikme faizi hesaplanması ve alınması gerekmektedir.

10.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun ile hükmolunan VUK' na ek m.11' de tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin bir değişiklik yapılmış ve "uzlaşılacak vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır" denilmektedir. Böylece, gecikme faizi, verginin tahakkuk tarihinden itibaren geçmiş vade tarihine yani geriye doğru hesap edilen süre için alınmaktadır (Doğrusöz, 1991).

### 1.1. Hukuki Nitelendirme

Gecikme faizinin hukuki niteliği öğretide önemli bir tartışma konusudur. Gecikme faizinin hukuki açıdan ceza niteliğinde olup olmadığı, bir tür para cezası olduğu yönünde görüş beyan edenler olmakla beraber (Ürel, 2003:222), öğretide hâkim olan görüş, gecikme faizinin para cezası olmadığı yönündedir (Kumrulu, 1988:239; Doğrusöz, 1991:3). Bu nedenle, gecikme faizinin hukuki niteliğine yönelik soruya verilecek cevaplar oldukça tartışmalıdır.

Kelime anlamı itibarıyla ceza; suç işleyen bir kimsenin yaşantısına, özgürlüğüne, mallarına, onuruna karşı yasaların öngördüğü yaptırımdır (Akalin vd., 2010:549). Ceza hukuku açısından ise; pozitif hukukta "suç olarak tanımlanmış eylemler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar"dır (Hakeri, 2011:1). Ceza hukukunun temel ilkeleri arasında 'cezaların kanuniliği ve cezaların şahsiliği' ilkeleri yer almaktadır. Bu ilkelerin kaynağı anayasa ve kanunlardır. 1982 Türkiye Anayasası m.38'de "ceza

sorumluluğu şahsidir” denilmekte ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu m.20/1’de “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, ekonomik anlamda, devlet ve birey arasındaki borç alacak ilişkisinden müteşekkil olan vergi borcunun içerisinde verginin aslı, vergi cezası, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi unsurlar yer alabilir.

Vergi borcu mirası kabul etmiş mirasçılara geçerken, vergi cezaları mirasçılara geçmemektedir. Mükellefin ölmesi üzerine vergi borcu mirası kabul etmiş olan muris’e geçmekte, fakat vergi borcu toplamının vergi aslı, vergi cezası ve gecikme faizi bileşenlerinden meydana geldiğini varsayarsak, hukuki anlamda bir ceza olan vergi cezası mirasçılara geçmemektedir. Yani, cezaların da sona erme nedenlerinden birisi ölümdür. Bu, cezalarda şahsiliğin bir gereğidir. Bu sebeple, vergi cezaları, mirası kabul etmiş olan kimselere geçmez (VUK m.372), fakat gecikme faizi asıl vergi borcu ile beraber muris’e intikal eder. Bu açıdan bakıldığında, gecikme faizinin hukuki anlamda bir çeşit ceza olmaktan uzak olduğu anlaşılmaktadır.

İdarenin kamu gücü kullanarak, kanuni şartların vukuu halinde vergiye ek olarak hesap ettiği gecikme faizinin fer’i yani ek mali yüküm niteliğinde bir kamu alacağı olması; ikmalen, re’sen, idarece tarhiyatlarda idarenin gecikmesi; yargı yerlerinde uyuşmazlığın geç çözülmesi ve uzlaşmaya gidilmesi durumunda ise uzlaşma kararı çıkmasının zaman alması mükellefin davranışları sonucunda olmuş olaylar değildir (Doğrusöz, 1991:3). Bu sebeple mükellefe bir ceza verilmesi de söz konusu olamaz. Dolayısıyla, gecikme faizinin nitelik itibarıyla de bir ceza olmadığı söylenebilir.

Gecikme faizi Türk vergi sistemine 1985 yılında ihdas edildiği vakit, yüksek enflasyon oranları ile mücadele içerisinde bulunan ekonomik konjonktürde, vergisini zamanında tahakkuk ettirmeyerek elinde kalan parayı diğer işlerinde kullanan mükellefler; vergisini zamanında ödeyen mükelleflere göre oldukça avantajlı konuma sahip olmaktaydılar (Özdil, 2000:15). Serbest piyasa ekonomisi şartlarında bu durum haksız rekabete sebep olmaktaydı.

Zamanında ödenmeyen vergi için ödenmesi gereken gecikme faizi, faizin temel mantığından hareketle ekonomik anlamda kullanılan paranın fiyatı olmaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin (AYM) bir kararında (E: 1988-9, K: 1988-28) mesele şöyle izah edilmektedir; “Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine “faiz” ödemek zorundadır... Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır... vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır.” Bu durumda, hem dürüst mükellefler hem de devlet dezavantajlı duruma düşmektedir.

Gecikme faizi bu yönü ile incelendiğinde ise, gecikme faiz uygulamasının Türk vergi sistemine bir ceza olarak değil, aslında ekonomik şartların bir gereği olarak entegre edildiği anlaşılmaktadır. Gecikme faizi oranının piyasa-faiz oranlarına paralel olarak değişmesi bunun somut kanıtı olarak gösterilebilir.

## **1.2. Uygulamada Gecikme Faizi**

VUK m.112 uyarınca gecikme faizi, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a (AATUHK) göre tespit edilen gecikme zammı oranında alınır ve gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz (Bilici,2014:128-120).

### **1.2.1. İkmalen, Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatta Vergi Borcunun Dava Konusu Yapılmaması ve Gecikme Faizi**

Kendisine ihbarname ile tebliğ edilen (VUK m.34) ilave vergiye yönelik, yükümlünün, İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)’nda belirtilen 30 günlük süre içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Yükümlü eğer bu süre içerisinde hakkını kullanmayıp dava açmaz ise ilave tarhiyatı kabul etmiş sayılır ve

verginin tahakkuku kesinleşmiş olur. Örneğin; gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek durumunda olan ve basit usulde vergilendirilen bir gelir vergisi yükümlüsünün 25 Şubat 2014'te, 2013 yılı gelirleri için vermiş olduğu yıllık gelir vergisi beyannamesine ilişkin olarak 19.07.2014 tarihinde 500TL ikmalen vergi tarh edilmiş ve yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilmiştir. Mükellefin, ilave tarhiyata karşı 30 gün içerisinde dava açmaması, fakat sürenin sonuna kadar beklemesi kabulüyle, ilave tarhiyatı kabul ettiği anlaşılır ve böylece dava açma süresi sonunda (19.08.2014) tahakkuk kesinleşmiş olur. Bu durumda hesaplanan gecikme faizi aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Tablo 1:Dava Konusu Edilmemiş Vergi borcuna Ait Gecikme Faizinin Hesaplanması							
No	G.Faizi	Vade	Tarih	Miktar	Oran	Zam	Ödenecek
1	*	28/02/2014	19/08/2014	250,00	%7.0000	17,50	267,50
2	*	30/06/2014	19/08/2014	250,00	%1.4000	3,50	253,50
<b>TOPLAM</b>				<b>500,00</b>		<b>21,00</b>	<b>521,00</b>

Not: Hesaplamalarda Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesinden Faydalanılmıştır.

Söz konusu mükellefin ikmalen tarh edilen vergiye karşı dava yoluna gitmediği ve tarhiyatın kesinleştiği bilinmektedir. Bunun üzerine vergi dairesi, vergi alacağını tahsil etmek üzere, Tablo 1'den de anlaşılacağı gibi, vergi borcuna ilişkin gecikme faizini, ay kesirlerini dikkate almamak suretiyle hesaplamıştır. Diğer taraftan Tablo 1'de, gecikme faizini de kapsayan vergi borcunun, VUK m.117 uyarınca, vade tarihi itibarıyla iki döneme ilişkin olarak ve her ay için ayrı ayrı (%1,40) hesaplandığı görülmektedir.

### 1.2.2. İkmalen, Re'sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatta Verginin Borcunun Dava Konusu Yapılması Durumunda Gecikme Faizi

Tarhiyatın dava konusu yapılması durumunda, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için yine gecikme faizi hesaplanacaktır. Yargı organı kararının idareye tebliğ edildiği tarihe kadar mı yoksa bu tebliğ üzerine idarenin mükellefe yapacağı tebliğ tarihine kadar mı gecikme faizinin hesaplanacağını kanun metninden anlaşılmadığını ifade eden görüşler (Ürel, 2003:218) mevcuttur.

Kanunun lafzında "yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar" denilmektedir. Burada kanunun mükellef lehine yorumlanması gerekir. Aksi takdirde, yargı kararının idareye ulaşması sırasında geçecek süreye ilişkin gecikme faizi hesaplanacak ve bu külfete mükellefin katlanması gerekecektir. Bu bağlamda, idare, yapacağı gecikme faizi hesabında yargı merciinin kararını idareye tebliğ ettiği tarihi esas alacaktır. Burada önemli olan mahkemenin yapacağı tebliğdir. Mahkemenin vereceği onama yahut kısmen onama kararına göre idare, gecikme faizini mahkeme kararının tebliğ tarihi itibarıyla verginin vade tarihine doğru geriye yönelik olarak hesaplayacaktır ve bunu yükümlüye tebliğ edecektir. Mükellefe yapılan bu tebliğ ile tahakkuk kesinleşecektir.

Diğer taraftan, ilave tarhiyatın dava konusu yapılması halinde, mahkeme kararı tebliğ edilene kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmasının, dava açma hususunda mükellefler üzerinde caydırıcı etkisi olacağından (Kumrulu, 1988:245), söz konusu durumun, 1982 Anayasası m.36'da yer alan hak arama hürriyetini sınırlandırdığı söylenebilir. Kanun koyucu bu hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı durumu, VUK m. 112'nin sonuna "dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir" hükmünü ekleyerek giderme eğilimine girmiştir. Dolayısıyla dava açma sebebiyle geçen süre için ileride kendisine yüklenebilecek olan faizi göz önünde bulundurarak vergi borcunu önceden ödeyen mükellef ödeme yaptığı tarih itibarıyla gecikme faizi ödemekten kurtulacaktır (Ürel, 2003:219). Bu durumun vergilendirmede adalet ilkesi ile ne kadar bağdaştığı sorgulanabilir.

Gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek durumunda olan ve basit usulde vergilendirilen bir gelir vergisi yükümlüsünün 25 Şubat 2014' te 2013 yılı gelirleri için vermiş olduğu yıllık gelir vergisi beyanamesine 19.07.2014 tarihinde 500TL ikmalen vergi tarh edilmiş ve yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilmiştir. Mükellef bu tarihyata karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açmış ve mahkeme kararı aynen onayarak, 20.11.2012 tarihinde davanın sonucunu idareye tebliğ etmiş, idare ise mükellefe durumu 20.12.2012 tarihinde tebliğ etmiştir. Bu durumda hesaplanan gecikme faizi aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 2: Dava Konusu Edilmiş Vergi borcuna Ait Gecikme Faizinin Hesaplanması							
No	G.Faizi	Vade	Tarih	Miktar	Oran	Zam	Ödenecek
1	*	25/02/2014	20/11/2014	250,00	%11.2000	8,00	278,00
2	*	25/06/2014	20/11/2014	250,00	%5.6000	4,00	264,00
<b>TOPLAM</b>				<b>500,00</b>		<b>42,00</b>	<b>542,00</b>

Not: Hesaplamalarda Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesinden Faydalanılmıştır.

Örnekte yer alan mükellefin ilave vergi tarihine ilişkin itirazını vergi mahkemesine yaptığı ve yargılama sonucunda mükellefin başvurusunun reddedildiği bilinmektedir. Bu doğrultuda Tablo 2'den de anlaşılacağı üzere; vergi idaresi tarafından gecikme faizini de kapsayan vergi borcu hesaplanmıştır. Diğer taraftan, vergi mahkemesinin idareye yaptığı karar tebliği ile idarenin mükellefe yaptığı borç tebliği arasında geçen süre için gecikme faizi uygulanmadığı görülecektir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirlerinin dikkate alınmadığı, vade tarihi itibariyle iki döneme ilişkin olarak ve her ay için ayrı ayrı gecikme faizi oranında (%1,4) hesaplandığı görülecektir.

### 1.2.3. İkmalen, Re'sen ve İdarece Yapılan Tarihyatta Uzlaşmaya Gidilmesi

Vergi borcunu sona erdiren sebepler arasında yer alan unsurlardan birisi de uzlaşma kurumudur. Mükellef ve idare bir araya gelerek anlaştıkları ölçüde idare tarafından tamamen veya kısmen kaldırılmaktadır. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek durumunda olan ve basit usulde vergilendirilen bir gelir vergisi yükümlüsünün 25 Şubat 2014 tarihinde 2013 yılı gelirleri için vermiş olduğu yıllık gelir vergisi beyanamesine 19.07.2014 tarihinde 500TL ikmalen vergi tarh edilmiş ve yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilmiştir. Mükellef, bu tarihyata karşı idareden uzlaşma talep etmiş ve uzlaşma görüşmeleri sonucunda 500TL olan vergi borcu 19.07.2014 tarihinde 300TL olarak belirlenmiştir. Uzlaşma tutanağının da düzenlendiği bu tarihte tahakkuk kesinleşmiş olur. Bu durumda hesaplanan gecikme faizi aşağıda Tablo 3'te yer almaktadır:

Tablo 3: Uzlaşmaya Gidilmiş Vergi borcuna Ait Gecikme Faizinin Hesaplanması							
No	G.Faizi	Vade	Tarih	Miktar	Oran	Zam	Ödenecek
1	*	25/02/2014	19/07/2014	150,00	%5.6000	8,40	158,40
2	*	25/06/2014	19/06/2014	150,00	%0.0000	0,00	150,00
<b>TOPLAM</b>				<b>300,00</b>		<b>8,40</b>	<b>308,40</b>

Not: Hesaplamalarda Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesinden Faydalanılmıştır.

Uzlaşmaya gidilmesi ve vergi borcunun 300TL olduğu konusunda mükellefin, vergi idaresi ile uzlaşması ve uzlaşma tutanağının 19.07.2014 tarihinde imzalanmasıyla birlikte, vergi borcunun normal vade tarihinden itibaren uzlaşmanın vaki olduğu tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacaktır. Tablo 3'te de görüleceği üzere, gecikme faizini de kapsayan vergi borcu iki taksit olarak hesaplanmıştır. Ancak borcun ikinci taksiti, gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmadığı için yalnızca vergi borcunun aslından ibarettir.

#### **1.2.4. İhtirazi Kayıtlarla Beyanname Verilmesi Durumunda Gecikme Faizi**

Mükellefler, VUK m.378'de belirtildiği üzere, kendi beyanları üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bunun istisnası ise Danıştay kararlarında (Dn.4.D, E:2001/4510, K:2002/2617.) da belirtildiği üzere ihtirazi kayıt ile verilmiş beyannameler ve beyannamede vergi hatalarının yer alması durumlarıdır. İhtirazi kayıt, mükelleflerin kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemleri de yargı denetimi kapsamına alan bir yargılama usulü müessesesidir (Özdemir, 2005). Aslında VUK' da düzenlemesi olmayan bu kurumun temel dayanak noktası, İYUK m.27/3'te yer alan "*ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler*" ibaresidir.

İhtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi durumunda yapılan tarhiyata, mükellefin vergi mahkemelerinde 30 gün içerisinde dava açma hakkı vardır. İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler ancak vergi mahkemelerine dava açmaları ile hukuksal nitelik arz eder (Özdemir, 2005).

VUK m.112/6'ya göre, ihtirazi kayıtlarla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilen vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için, bu maddede yer alan esaslar dâhilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.

28.12.2001 tarih ve 4731 sayılı Kanunla VUK m.112/6'da yapılan düzenleme gereği, ihtirazi kayıtlarla verilmiş beyanname üzerinden vergi borcunun tahakkuk etmesi sonrasında tahsil edilmesi ve mükellefin açtığı dava üzerine tahsil edilen verginin iade edilmesi, ancak uyuşmazlığın üst yargı merciinde incelenmesinden sonra mükellef aleyhine sonuçlanması üzerine yargıda geçen süre için gecikme faizi alınacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu durumda verginin mükellefe iade tarihinden yargı kararının idareye tebliğine kadar geçen süre için 6183 sayılı Yasa'ya göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacaktır.

## **2. GECİKME ZAMMI**

### **2.1. Hukuki Nitelendirme**

7.6.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer kanunlarda esas itibarıyla vergi borcunun tahsili hakkında hükümler yer almadığından, gecikme zammı kanun koyucu tarafından AATUHK ile yürürlüğe sokulmuştur.

Gecikme faizi ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat sonucunda kesinleşen tahakkuk tarihinden itibaren geçmiş vade tarihine doğru hesap edilen süre için alınmakta iken, gecikme zammı, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat sonucunda tahakkuku kesinleşmiş ve tahsili mümkün hale gelmiş olan vergi borçlarının vadesinde ödenmemesi durumunda vade tarihinden itibaren ödendiği zamana kadar geçen süre için hesap edilmekte ve alınmaktadır.

Bu itibarla esasen aralarında bir fark bulunmayan gecikme faizi ve gecikme zammı temel anlamda vergi borcunun ödenmemesi sonucunda mükellefin elde etmiş olduğu faydanın, kullandığı paranın fiyatı yani faiz mahiyetindedir. Somut anlamdaki tek fark, hesaplandıkları zaman dilimi ve doğuş sebeplerindeki farklılıktır (Candan, 2007:246).

Danıştay bir kararında (Dn.7.D, E:2003/1913, K:2005/968); "*Paranın sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması, sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu yaratması yanında; yüksek enflasyon etkisinde olan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranı ölçüsünde yitirmesine neden olur*" demektedir. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere devlet; alacağına meydana gelen reel değer kaybını telafi etmek amacıyla vadesinde ödenmeyen vergi

borçlarından AATUHK m.51 uyarınca hesaplamasında ay kesirlerinin de dikkate alınması suretiyle gecikme zammı almaktadır. Gecikme zammı aynen gecikme faizi gibi bir mâli yüküm olmakla beraber, yine gecikme faizi gibi cezai niteliğe sahip değildir (Candan, 2007:247).

## 2.2. Uygulamada Gecikme Zammı

6183 sayılı AATUHK gereği vergi hukukunda gecikme zammına sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezalarında ve AATUHK'un 51. maddesinde belirtilen oran miktarınca başvurulur. Yani usulsüzlük cezaları için gecikme zammı uygulamasına gidilmez.

Gecikme zammı oranı 02.01.2004 Tarih ve 5035 Sayılı Kanunla %4 olarak kanuni oran haline gelmiştir. Bu oran AATUHK'un 51. madde hükmü uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Güncel oran 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu kararı (BKK) uyarınca 19.10.2010 tarihinden itibaren %1,4 olarak belirlenmiştir. Özellikle enflasyonun belirleyici olduğu ekonomik konjonktür gereğince bu oranlarda sürekli olarak değişiklikler yapılmıştır.

<b>Tablo 4: 1994 Yılı İtibariyle Bakanlar Kurulunca Belirlenen Gecikme Zammı Oranları</b>	
<b>19.10.2010 Tarihinden itibaren 2010/965 Sayılı BKK Uyarınca</b>	<b>% 1,40</b>
19.11.2009 Tarihinden itibaren 2006/15565 Sayılı BKK Uyarınca	% 1,95
21.04.2006 Tarihinden itibaren 2006/10302 Sayılı BKK Uyarınca	% 2,5
02.03.2005 Tarihinden itibaren 2005/8551 Sayılı BKK Uyarınca	% 3
12.11.2003 Tarihinden itibaren 2003/6345 Sayılı BKK Uyarınca	% 4
31.01.2002 Tarihinden itibaren 2001/3550 Sayılı BKK Uyarınca	% 7
29.03.2001 Tarihinden itibaren 2001/2175 Sayılı BKK Uyarınca	% 10
02.12.2000 Tarihinden itibaren 2000/1555 Sayılı BKK Uyarınca	% 5
21.01.2000 Tarihinden itibaren 2000/7 Sayılı BKK Uyarınca	% 6
09.07.1998-20.01.2000 Tarihleri arasında 98/11331 Sayılı BKK Uyarınca	% 12
01.02.1996-08.07.1998 Tarihleri arasında 96/7798 Sayılı BKK uyarınca	% 15
31.08.1995-31.01.1996 Tarihleri arasında 95/7138 Sayılı BKK Uyarınca	% 10
08.03.1994 - 30.08.1995 Tarihleri arasında 94/5335 Sayılı BKK. Uyarınca	% 12

**Kaynak:** [http://www.alomaliye.com/gecikme\\_zammi.htm](http://www.alomaliye.com/gecikme_zammi.htm); Erişim Tarihi: 12.01.2015.

Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen bu oran, idarenin düzenleyici işlem yapma yetkisinin bu alandaki tezahürüdür. 1982 Anayasası m.125'te yer alan "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmüne istinaden, gecikme zammı oranı yargılamaya konu edilebilir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 25 uyarınca, Bakanlar Kurulunun Kararlarına karşı, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay bakmaktadır.

### 2.2.1. Süreler

Belirttiğimiz üzere güncel mevzuata göre gecikme zammı hesap edilirken ay kesirleri dikkate alınmaktadır. 25.12.2003 Tarih ve 5035 sayılı Kanun<sup>1</sup> öncesinde "ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır" şeklinde bir hüküm bulunmaktaydı. 5035 sayılı Kanunla, örneğin vade tarihi 27Şubat 2014 olan 300TL vergi borcunun 2 Haziran 2014'da ödenmesi durumunda ortaya çıkacak olan şubat ayından bir

<sup>1</sup> 02.01.2004 Tarih ve 25334 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir

ve haziran ayından iki gün için iki tam aylık gecikme zammı talebinin önüne geçilmiştir. Son hali ile gecikme zammı, eskisine göre daha adaletli hale gelmiştir.

Tablo 5: Gecikme Zammı Hesabında Ay Kesirlerinin Dikkate Alınması							
No	G.Zammı	Vade	Tarih	Miktar	Oran	Zam	Ödenecek
1	*	27/02/2014	02/06/2012	150,00			156,72
					%4.4802	6,72	
2	*	28/02/2014	02/06/2014	150,00	%4,2934	6,44	156,44
3	*	01/03/2014	02/06/2014	150,00	%4,2467	6,37	156,37

Not: Hesaplamalarda Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesinden Faydalanılmıştır.

5035 sayılı Kanunla, daha hakkaniyetli olan “ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir” şeklindeki hüküm getirilmiştir. Yukarıda, Tablo 5’te yer alan gecikme zammı hesaplamasında görüleceği üzere gecikme zammının hesaplanmasında ay kesirleri günlük olarak dikkate alınmaktadır. VUK m.18/3’te yer alan “sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter” hükmü ile birlikte düşünüldüğünde bu hesaplamalarda vade tarihinin süreye dâhil edilmemesi, ödeme tarihinin ise süreye dâhil edilmesi gerekmektedir.

Bir diğer önemli husus ise, vadesi 28 Şubat olan vergi borcunun ödendiği 2 Haziran tarihinde gecikme zammı oranı değiştiğinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda 1 Mayıs ve 1 Haziran arasında kalan süre için eski oran, ödeme günü 2 Haziran için ise yeni oran geçerli olmak durumundadır<sup>2</sup>.

### 2.2.2. Vergi Cezalarında Gecikme Zammı

VUK m.341’e göre; mükelleflerin vergilendirmeye dair görevlerini zamanında yerine getirmemeleri yahut eksik yerine getirmeleri yüzünden verginin eksik veya zamanında tahakkuk ettirilmemesi vergi ziyasına sebep olmakta ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkan bu durumlarda VUK m.29, m.30 ve mükerrer m.30 gereğince ikmalen, re’sen ve idarece tarhiyata gidilmektedir. VUK m.344 uyarınca yükümlüye vergi ziyası cezası kesilmekte ve AATUHK m.51 gereğince de kesilen vergi ziyası cezasına gecikme zammı uygulanmaktadır. Yani vergi cezaları için gecikme faizi uygulanmazken, gecikme zammı uygulanmaktadır.

#### 2.2.2.1. Vergi Cezasının Dava Konusu Yapılmaması Durumunda Gecikme Zammı

VUK m.368/1 uyarınca vergi cezaları dava açılmamış ise ‘dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren başlayarak bir ay içinde ödenir’. Bu süre içerisinde eğer yükümlü ödemeyi gerçekleştirmez ise bu tarih itibarıyla gecikme zammı hesaplanacaktır.

#### 2.2.2.2. Vergi Cezasının Dava Konusu Yapılması Durumunda Gecikme Zammı

VUK m.368/ 2 uyarınca vergi cezaları vergi mahkemesinde dava açılmış ise ‘vergi mahkemesi kararı üzerine vergi idaresince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Bu süre içerisinde eğer yükümlü ödemeyi gerçekleştirmez ise bu tarih itibarıyla gecikme zammı hesaplanacaktır.

#### 2.2.2.3. Vergi Cezasında Uzlaşmaya Gidilmesi Durumunda Gecikme Zammı

Mükellef vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren yani ilave tarhiyata dava açma süresi içerisinde uzlaşmaya başvurabilecektir. Vergi borcu üzerinde varılan uzlaşmayı gösteren uzlaşma sonucunun mükellefe ihbarname ile bildirildiği tarih itibarıyla bir ay içerisinde mükellef vergi borcunu ödemek

<sup>2</sup> 430 Seri Numaralı Tahsilât Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 15.01.2004, Resmi Gazete Numarası: 25347.



durumundadır. Bu süre içerisinde eğer yükümlü ödemeyi gerçekleştirmez ise bu tarih itibariyle gecikme zammı hesaplanacaktır.

### 2.2.3. İhtirazi Kayıtlarla Beyanname Verilmesi Durumunda Gecikme

Beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesi durumunda tahakkukun gerçekleşmesi üzerine ödenecek hale gelen vergi borcu, vadesinde ödenmez ise idare vergi borcu üzerinden gecikme zammı uygulamasına gidecektir.

Tablo 6: Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Gecikme Zammının Farkları	
GECİKME FAİZİ	GECİKME ZAMMI
VUK' nun 112. Maddesinde Düzenlenmiştir.	AATUHK' nun 51. Maddesinde Düzenlenmiştir.
İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerin Tahakkuk Tarihi İle Vade Tarihi Arasında Hesaplanır.	İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerin Vade Tarihi İle Ödeme Tarihi Arasında Hesaplanır.
Aylık Hesaplanır ve Hesaplanmasında Ay Kesirleri Dikkate Alınmaz.	Aylık Hesaplanır ve Hesaplanmasında Ay Kesirleri Dikkate Alınır.
Vergi, Resim, Harç Gibi Mali Yükümlülüklerle Uygulanır.	Tüm Kamu Alacaklarına Uygulanır.
Vergi Cezaları Hakkında Uygulanmaz.	Vadesinde Ödenmeyen Vergi Ziyatı Hakkında Uygulanır.
Ceza Niteliğinde Değildir.	Ceza Niteliğinde Değildir.
Oranı Bakanlar Kurulu arttırabilir.	Oranı Bakanlar Kurulu arttırabilir.
İhtirazi Kayıtlarla Beyanname Verilmesi Durumunda Gerekli Şartların Vukuu Halinde VUK Uyarınca Uygulanır.	VUK da İhtirazi Kayıtlarla Beyanname Verilmesi Durumunda Gecikme Zammı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hükme Bağlanmamıştır.

İYUK m.27/3 uyarınca; "...ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz..." denmektedir. Dava açılmış ve tahsilât kısmen yahut tamamen yapılamamış ise vade tarihinden başlayarak ödemenin yapılacağı tarihe kadar gecikme zammı hesaplanacaktır. Aslında VUK m.112/5'te ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamenin sonucunda ödememe ihtimali değerlendirilmemiş, sadece ödemenin yapılması sonrasında dava açma durumunda yapılacak olan işlemler ele alınmıştır. Bu durum öğretide eleştiri konusu olmuş ve ilgili hükmün ödememe durumunu da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi öngörülmüştür (Sağlam, 2002:23).

### 3. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN GECİKME FAİZİ VE GECİKME ZAMMI

Devlet vergi uygulamalarıyla, bireylerin harcamalarını, toplumun tercihlerini ve ekonomik hayatın işleyişini etkileyebilmektedir. Böylece vergiler, devletin en önemli müdahale araçlarından biri olmaktadır. Türk vergi hukukunda vergilendirmeye dair temel ilkeler, 1982 Anayasasında belirtilmiştir. Verginin yasallığı ilkesi, mali güce göre ödeme ilkesi, genellik ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtım ilkesi gibi temel ilkeler 1982 Anayasası m.73'te yer almakla beraber, konuya bir de vergilendirme ile toplum hayatına getirilen ekonomik kısıtlar çerçevesinde, Anayasa m.13 ekseninde bakmak gerekmektedir.

Anayasa m.13'ün temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasından bahsederken getirmiş olduğu kısıtlardan birisi de ölçülülük ilkesidir. Verginin yükümlüsü, konusu ve diğer unsurları ile beraber

oranlar da vergilendirme işlemlerinin temel noktalarından birisini oluşturmaktadır. Dolayısıyla gecikme faizi ve gecikme zammı oranının da ölçülülük ilkesi bağlamında ele alınması önem arz etmektedir.

Gecikme faizi ve gecikme zammı cezai bir nitelik taşımamaktadır. Ancak uygulandıkları oran itibariyle incelendiklerinde her ne kadar cezai nitelikte olmasalar da yükümlüye getirdikleri ek maliyet sebebiyle, ağır yaptırımlar olduğu görülmektedir (Serdar, 2000:16). Kanaatimce; gecikme zammı oranının belirlenmesinde yetkiyi elinde bulunduran yürütme, bu itibarla, yani mükellefe yüklediği ek ağır maliyet sebebiyle, uygulamada ölçülülük ilkesinden sapmalara yol açmıştır.

Özellikle ilave tarhiyat işlemlerinin 3-4 yıl sonra gerçekleştirildiği veya yargıda geçen sürelerin çok uzun olduğu durumlar dikkate alındığında, gecikme faizi ile mükelleflere vergi cezasından daha ağır müeyyideler uygulandığı bir gerçektir.

## SONUÇ

Türk vergi hukukunda vergi matrahının ve ödenecek vergi borcunun hesaplanmasında mükellefin beyanı üzerine işlem yapılması esastır. Fakat bazı durumlarda inceleme sonucunda mükellefin eksik beyanda bulunduğu veya beyanda bulunmadığı ve bunun sonucunda vergi borcunun da eksik hesaplandığı yahut hesaplanmadığı görülmektedir. Bunun sonucunda vergi kayıpları meydana gelmektedir.

Meydana gelen vergi kayıplarını ortadan kaldırmak amacıyla vergi idaresi ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat yoluna giderek yeni vergi borcunu hesaplamaktadır. Bu aşamada vergi alacağının hazineye intikalindeki gecikmeden sorumlu olan mükellef için verginin normal (kanuni) vade tarihinden başlayarak ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplamaktadır.

Gecikme faizi ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen verginin tahakkuk tarihinden itibaren geçmiş vade tarihine yani geriye doğru hesap edilen süre için alınmaktadır. Gecikme zammı ise ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat sonucunda tahakkuku kesinleşmiş ve tahsili mümkün hale gelmiş olan vergi borçlarının vadesinde ödenmemesi durumunda, vade tarihinden itibaren ödendiği zamana kadar geçen süre için hesap edilmektedir.

Gecikme faizi ve gecikme zammının hukuki niteliği itibariyle ceza mı yoksa tazminat mı olduğu tartışma konusu olmuştur. Gecikme faizi ve gecikme zammının, mükellefe idare tarafından uygulanması, yani bir çeşit idari yaptırım olması kanaatimce ceza olmadıklarının en temel göstergesidir.

Hesaplanmasında ise temel farklılık gecikme faizinde ay kesirlerinin dikkate alınmaması, gecikme zammında ise ay kesirlerinin dikkate alınması yani günlük hesabın yapılmasıdır.

Bu noktada gecikme faizi uygulaması için dikkat edilmesi gereken önemli bir husus vardır. Gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek durumunda olan ve gerçek usulde vergilendirilen bir gelir vergisi mükellefi, vergi borcunu iki taksit halinde mart ve temmuz aylarında ödemek durumundadır. Fakat bu mükellef adına gecikme faizi hesaplanması durumunda, hesaplanacak faiz her iki taksit için ayrı ayrı uygulanır.

Benzer durum gecikme zammı için de geçerlidir. 6183 sayılı Kanunda belirtilen alt sınırın altında gecikme zammı hesaplanmaz. Buradaki önemli nokta her bir vergi borcu için bu alt sınırın ayrı ayrı dikkate alınacağıdır.

Mükellefin beyanına dayalı bir vergi sisteminde muhakkak vergi kayıpları meydana gelecektir. Vergi kayıplarını önlemek ve telafi etmek adına, abartılı gecikme faizi ve gecikme zammı uygulamalarına yer vermektense, vergi sisteminde, bu vergi kayıplarını önleyici kurumların geliştirilmesi ve etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

Akalın, Şükrü Halûk ve diğerleri., (2010). Türkçe Sözlük, 11. Baskı, Ankara:Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu Yayınları.

Bilici, Nurettin. (2014). Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınları.

Candan, Turgut. (2007). Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Doğrusöz, Bumin. (Ekim, 1991), "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Kargaşa", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/08MaliCozum/08-A.BUM%C4%B0N%20DOGRUSOZ18.doc>, (Erişim Tarihi: 12.01.2015.)

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi.

Hakeri, Hakan. (2011). Ceza Hukuku, 12. Tıpkı Basım, Ankara, Adalet Yayınevi.

[http://www.alomaliye.com/gecikme\\_zammi.htm](http://www.alomaliye.com/gecikme_zammi.htm), (Erişim Tarihi: 12.01.2015.)

Karakoç, Yusuf. (2011). Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Kumrulu, Ahmet., (1988). "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.40, S.1, ss: 237-250.

Öncel, Mualla., Kumrulu, Ahmet., ÇAĞAN, Nami., (2011), Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 20.Baskı, Ankara:Turhan Kitapevi.

Özdemir, Muharrem., (2005). "İhtirazi Kayıt", [http://www.alomaliye.com/eylul\\_05/muharrem\\_ozdemir\\_ihtirazi\\_kayit.htm](http://www.alomaliye.com/eylul_05/muharrem_ozdemir_ihtirazi_kayit.htm), (Erişim Tarihi: 12.01.2015.)

Özdil, Mustafa., (Mart, 2000). "Yanılma Halinde Gecikme Faizi Uygulanıp Uygulanmayacağı ve İdarenin Bu Konudaki Görüşünün İrdelenmesi", Vergi Dünyası Dergisi, S.223, ss: 14-19.

Sağlam, Erdoğan., (Eylül, 2002). "İhtirazi Kayıtlarla Beyana İlişkin İhtilaflarda Yargıda Geçen Sürelere Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, S.253, ss: 20-24.

Serdar, Ali., (Temmuz, 2000). "Gecikme Faizinin Yanılma (Kusurluluk) Halinde Uygulanması", Vergi Sorunları Dergisi, S.227, ss: 14-23.

Ürel, Gürol., (2003). Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

[www.alomaliye.com/gecikme\\_zammi.htm](http://www.alomaliye.com/gecikme_zammi.htm): Erişim Tarihi: 12.01.2015.